

计行业会议有：3月、5月、6月，广东省管理会计师协会、财政部代表团、澳门反洗钱师专业协会分别来访。10月，2018中日韩会计准则制定机构会议。11月，第20届世界会计师大会、2018年海峡两岸及港澳地区会计师行业交流研讨会、亚洲一大洋洲会计准则制定机构组(AOSSG)第十次全体大会会议及其工作小组会议。

附录：澳门核数、会计专业现行的主要监管法例

第71/99/M号法令核准之《核数师通则》

第72/99/M号法令核准之《会计师通则》

第2/2005号行政长官批示核准之《核数师暨会计师注册委员会规章》

第23/2004号行政法规核准之《核数准则》

第68/2004号经济财政司司长批示核准之《核数实务准则》

第69/2007号经济财政司司长批示核准之《核数实务准则》应用技术指引

第25/2005号行政法规核准之《会计准则》

第2/2007号经济财政司司长批示核准之《一般财务报告准则》应用指南

第36/2004号行政法规核准之《注册核数师职业道德守则》

有关核数师、会计师和税务顾问预防及遏止清洗黑钱及资助恐怖主义犯罪之指引

(澳门核数师暨会计师注册委员会供稿)

上市公司2018年年报审计情况分析报告

分报告一：财务报表审计情况分析

截至2019年4月30日，沪深两市共有3604家上市公司，对外披露了2018年度财务报表审计报告。5月1日至8月30日又有3家上市公司披露了2018年度财务报表审计报告。在上述3607家上市公司中，沪市主板1463家、深市主板472家、中小企业板928家、创业板744家。40家证券资格会计师事务所(以下简称证交所)实施了上市公司2018年年报审计工作。

一、财务报表审计报告意见类型

在3607份上市公司2018年度财务报表审计报告中，无保留意见审计报告3485份，保留意见的审计报告82份，无法表示意见的审计报告40份。在3485份无保留意见审计报告中，51家上市公司被出具了带强调事项段的无保留意见审计报告(包括同时涉及“带强调事项段”和“持续经营事项段”无保留意见审计报告)，50家上市公司被出具了带持续经营相关重大不确定性事项段的无保留意见审计报告(详见表1-1)。

表1-1显示，上市公司2018年度非无保留意见审计报告比例为3.38%，与2017年度的1.71%相比，上升94.74%。总体而言，2006至2012年度，上市公司非无保留意见审计报告比例呈下降趋势；2012至2016年度趋于平稳，每年均保持在1%左右；2017至2018年，非无保留意见审计报告比例呈明显上升趋势(详见图1-1)。



图1-1 2006—2018年度非无保留意见审计报告比例变动趋势

二、非无保留意见审计报告分析

如上所述，上市公司2018年年报非无保留意见审计报告数量达到122份，占比达3.38%，数量和比例均为近年来新高，非无保留意见审计报告中“形成保留意见的基础”部分以及“形成无法表示意见的基础”部分共涉及337个具体事项，平均每份报告2.76项。

(一) 上市板块审计报告意见类型分布

在已披露的3607份上市公司2018年财务报表审计报

告中,非无保留意见财务报表审计报告有122份,占3.38%,较2017年度(60份)增加62份,增长103.3%。其中:保留意见的审计报告82份,较2017年度(37份)增加45份,增长121.62%;无法表示意见的审计报告40份,较2017年度(23份)增加17份,增长73.91%。

总体来看,中小企板(5.39%)和深市主板(4.87%)公司非无保留意见比例较高,沪市主板(2.26%)和创业板(2.15%)相对较低,一定程度上表明,中小企板和深圳主板公司的财务信息质量应引起关注(详见表1-2)。

表 1-1 2006—2018 年度上市公司财务报表审计报告意见类型总体情况

年度	无保留意见审计报告				非无保留审计意见				总计
	标准无保留 审计意见	强调事项	持续经营 事项	小计	保留意见	无法表示 意见	否定意见	小计	
2018	数量	3 384	51	50	3 485	82	40	122	3 607
	比例(%)	93.82	1.41	1.39	96.62	2.27	1.11	3.38	100.00
2017	数量	3 380	39	33	3 452	37	23	60	3 512
	比例(%)	96.24	1.11	0.94	98.29	1.05	0.65	1.71	100.00
2016	数量	3 031	75	0	3 106	21	10	31	3 137
	比例(%)	96.62	2.39	0.00	99.01	0.67	0.32	0.99	100.00
2015	数量	2 738	82	0	2 820	16	6	22	2 842
	比例(%)	96.34	2.89	0.00	99.23	0.56	0.21	0.77	100.00
2014	数量	2 569	71	0	2 640	18	9	27	2 667
	比例(%)	96.33	2.66	0.00	98.99	0.67	0.34	1.01	100.00
2013	数量	2 450	57	0	2 507	23	7	30	2 537
	比例(%)	96.57	2.25	0.00	98.82	0.91	0.28	1.18	100.00
2012	数量	2 404	71	0	2 475	15	3	18	2 493
	比例(%)	96.43	2.85	0.00	99.28	0.60	0.12	0.72	100.00
2011	数量	2 247	90	1	2 338	19	4	23	2 362
	比例(%)	95.13	3.81	0.04	98.98	0.80	0.17	0.97	100.00
2010	数量	2 011	86	0	2 097	25	7	32	2 129
	比例(%)	94.46	4.04	0.00	98.50	1.17	0.33	1.50	100.00
2009	数量	1 655	87	0	1 742	13	19	32	1 774
	比例(%)	93.29	4.90	0.00	98.20	0.73	1.07	1.80	100.00
2008	数量	1 514	75	0	1 589	18	17	35	1 624
	比例(%)	93.23	4.62	0.00	97.84	1.11	1.05	2.16	100.00
2007	数量	1 449	90	0	1 539	14	17	31	1 570
	比例(%)	92.29	5.73	0.00	98.03	0.89	1.08	1.97	100.00
2006	数量	1 305	82	0	1 387	39	30	69	1 456
	比例(%)	89.63	5.63	0.00	95.26	2.68	2.06	4.74	100.00

表 1-2 2018 年年报上市板块审计报告意见类型汇总表

财务报表审计报告意见类型	沪市主板	深市主板	中小企板	创业板	合计
标准无保留意见	1 388	427	850	719	3 384
带强调事项段的无保留意见	16	9	18	8	51
带持续经营相关事项段的无保留意见	26	13	10	1	50
无保留意见小计	1 430	449	878	728	3 485
保留意见	22	17	33	10	82
否定意见	0	0	0	0	0
无法表示意见	11	6	17	6	40
非无保留意见小计	33	23	50	16	122
合计	1 463	472	928	744	3 607
非无保留意见比例	2.26%	4.87%	5.39%	2.15%	3.38%

(二)非无保留意见审计报告的公司行业分布

若按行业划分,2018年度租赁和商务服务业、农、林、牧、渔业以及文化、体育和娱乐业上市公司被出具非无保留意见审计报告的比例在所有行业中最高,3个行业的非无保留意见审计报告数量分别为7份、3份、4份,分别占该所在行业审计报告总数的13.46%、7.14%和6.90%,明显高于整体非无保留意见审计报告比例(3.38%)。其次,信息传输、软件和信息技术服务业,其他制造业,综合、批发和零售业,采矿业、建筑业等行业的非无保留意见审计报告比例也高于整体非无保留意见审计报告比例(详见表1-3、图1-2)。

表1-3 2018年度财务报表审计非无保留意见审计报告公司行业分布

行业	行业非无保留意见报告数量	行业非无保留意见报告比例	2018年报告总数
租赁和商务服务业	7	13.46%	52
农、林、牧、渔业	3	7.14%	42
文化、体育和娱乐业	4	6.90%	58
信息传输、软件和信息技术服务业	17	6.39%	266
其他制造业	11	5.09%	216
综合	1	4.35%	23
批发和零售业	7	4.19%	167
建筑业	4	4.08%	98
采矿业	3	3.90%	77
电力、热力、燃气及水生产和供应业	4	3.64%	110
计算机、通信和其他电子设备制造业	11	3.21%	343
房地产业	4	3.13%	128
专用、通用、电气等制造业	18	2.99%	602
金属橡胶矿物制造业	8	2.57%	311
化学制造业	6	2.33%	257
汽车制造业	3	2.33%	129
医药制造业	5	2.29%	218
农副食品酒制造业	3	2.24%	134
科学研究和技术服务业	1	1.92%	52
交通运输、仓储和邮政业	2	1.90%	105
住宿和餐饮业	0	0.00%	9
保险业	0	0.00%	40
卫生和社会工作	0	0.00%	10
铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业	0	0.00%	47
水利、环境和公共设施管理业	0	0.00%	49
其他金融业	0	0.00%	57
居民服务、修理和其他服务业	0	0.00%	1
教育	0	0.00%	6
总计	122	3.38%	3607

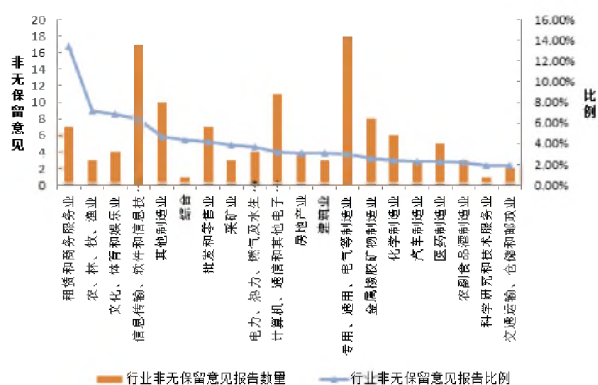


图1-2 2018年度各行业非无保留意见审计报告数量和比例

(三)出具非无保留意见审计报告的主要原因

1. 保留意见的审计报告。对上市公司2018年度财务报表,注册会计师共出具82份保留意见的审计报告,这些报告“形成保留意见的基础”部分共涉及具体事项162项,平均每份报告1.98项(详见表1-4)。形成保留意见的基础主要涉及以下三个方面:一是对涉诉、担保、立案调查或有事项及预计负债等,未能获取充分适当的审计证据,涉及35份审计报告;二是往来款项、长期资产等可收回性及坏账计提等,未能获取充分适当的审计证据,涉及33份审计报告;三是注册会计师对上市公司关联方关系及其交易披露的真实性、完整性、准确性以及关联方往来款项的可收回性等,未能获取充分适当的审计证据,涉及18份审计报告。

总体而言,以上82份保留意见审计报告所涉及的具体问题各不相同,其中以下问题具有代表性:

(1)无法对上市公司大额应收账款和其他应收款款项、大额支出及相关交易的真实性,获取充分、适当的审计证据,以至对这些往来款项的可收回性及相关坏账计提无法判断。

(2)无法对上市公司有关涉诉事项、对外担保、或有事项等涉及的预计负债金额,获取充分、适当的审计证据。

(3)无法对上市公司有关关联方及关联方交易实施满意的审计程序,以判断完整的关联方及其交易的真实性、准确性,以及资金往来的可收回性。

(4)无法对上市公司商誉减值、固定资产减值等项目实施必要的审计程序,无法获取充分、适当的审计证据。

(5)因审计范围受限,导致对上市公司特定子公司或特定财务报表科目,无法实施必要的审计程序,无法获取充分、适当的审计证据。

(6)上市公司持续经营能力存在重大不确定性,而财务报表未对这一事项充分披露。

(7)未能对重要交易或款项获取充分、适当的审计证据,无法确认交易或款项的商业合理性。

2. 无法表示意见的审计报告。对上市公司2018年度财务报表,注册会计师共出具无法表示意见的审计报告40份,这些报告“形成无法表示意见的基础”部分共涉及具体事项175项,平均每份报告4.38项(详见表1-5)。形成无法表示意见的基础涉及最多的三个方面:一是对涉诉、担保、立案调查等或有事项及预计负债无法估计,涉及38份审计报告;二

表 1-4 形成保留意见基础具体事项分类统计表

涉及财务报告项目或事项	涉及保留意见审计报告份数
涉诉、担保、立案调查等或有事项及预计负债无法估计	35
往来款项、长期资产等可收回性及坏账计提无法判断	33
关联方关系及其交易披露的真实性、完整性、准确性、关联方往来款项的可收回性等	18
资产减值	14
资金往来及交易商业合理性	14
持续经营存在不确定性	11
长期股权投资、可供出售金融资产等投资事项的可收回性、计价的准确性及减值的计提	9
存货的存在、准确性及跌价准备的计提	8
收入确认	8
上市公司及其子公司未提供完整的财务资料	3
其他	9

是对持续经营存在不确定性,涉及 29 份审计报告;三是对往来款项、长期资产等可收回性及坏账计提判断等,涉及 20 份审计报告。

总体而言,以上 40 份无法表示意见审计报告所涉及的具体问题各不相同,其中以下问题具有代表性:

(1)注册会计师未能获取充分、适当的审计证据判断未决诉讼、担保事项、立案调查等对上市公司财务报表的影响。

(2)上市公司及其子公司未提供完整的财务资料。

(3)上市公司持续经营存在重大不确定性。

(4)注册会计师无法对资产减值的合理性、准确性以及披露的恰当性获取充分、适当的审计证据。

(5)注册会计师未能取得重要交易或款项商业实质的合理解释及支持性资料。

(6)注册会计师无法对关联方交易实施必要的审计程序,获取充分、适当的审计证据。

(7)上市公司内部控制出现重大缺陷,关键内部控制失效,对财务报表的影响重大而且具有广泛性。

三、出具非标准无保留意见审计报告的主要原因

在已披露的 3 485 份无保留意见审计报告中,51 家上市公司被出具了带强调事项段的无保留意见审计报告,50 家上市公司被出具了带持续经营相关重大不确定性事项段的无保留意见审计报告。

表 1-5 形成无法表示意见基础的具体事项分类统计表

涉及财务报告项目或事项	涉及无法表示意见审计报告份数
涉诉、担保、立案调查等或有事项及预计负债无法估计	38
持续经营存在不确定性	29
往来款项、长期资产可收回性及坏账计提无法判断	20
相关资产减值事项	13
关联方关系及其交易披露的真实性、完整性、准确性、款项的可收回性	12
内部控制失效	11
资金往来及交易商业合理性	7
长期股权投资、可供出售金融资产等投资事项的可收回性、计价的准确性及减值的计提	7
上市公司及其子公司未提供完整的财务资料	7
存货的存在、准确性及跌价准备的计提	7
收入确认	5
货币资金列报的准确性、完整性及披露的恰当性	4
其他	13

表 1-6 出具带强调事项段的无保留意见审计报告的主要原因

强调事项	立案调查	关联方及违规担保	其他	合计
数量	31	9	11	51
比例 (%)	60.78	17.64	21.57	100

1.带强调事项段的无保留意见审计报告。对上市公司 2018 年度财务报表,注册会计师共出具带强调事项段的无保留意见审计报告(含同时包括强调事项段和持续经营事项段的审计报告)51 份。其中有 31 家的强调事项涉及“立案调查”或“诉讼、仲裁”,占 60.78%,是出具带强调事项段的无保留意见审计报告最主要的原因;“关联方资金占用或担保”的有 9 家,为第二大原因(详见表 1-6)。

2.带与持续经营相关的重大不确定性的无保留意见审计报告。新审计报告准则要求在审计报告中,如果管理层运用持续经营假设是适当的,但存在重大不确定性,且财务报表对重大不确定性已作出充分披露,注册会计师应当发表无保留意见,并在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分,50 家上市公司被出具了仅带持续经营相关重大不确定性事项段的无保留意见审计报告。

分报告二：内部控制审计情况分析

截至 2019 年 4 月 30 日,沪深两市共有 1 942 家上市公司,对外披露了 2018 年度内部控制审计报告,2019 年 5 月 1 日至

8 月 30 日又有 1 家上市公司披露了 2018 年度内部控制审计报告。在上述 1 943 家上市公司中,沪市主板 1 405 家,深市

表2-1 2011—2018年度上市公司内部控制审计报告意见类型

年度		无保留意见审计报告			非无保留意见审计报告			总计
		标准审计报告	强调事项段	小计	无法表示意见	否定意见	小计	
2018	数量	1 834	55	1 889	0	54	54	1 943
	比例(%)	94.44	2.83	97.27	0	2.78	2.78	100
2017	数量	1 685	46	1 731	1	39	40	1 771
	比例(%)	95.14	2.60	97.74	0.06	2.20	2.26	100
2016	数量	1 479	65	1 544	0	22	22	1 566
	比例(%)	94.44	4.15	98.59	0	1.4	1.4	100
2015	数量	1 444	70	1 514	0	16	16	1 530
	比例(%)	94.38	4.58	98.96	0	1.04	1.04	100
2014	数量	1 387	54	1 441	4	20	24	1 465
	比例(%)	94.68	3.69	98.37	0.27	1.37	1.64	100
2013	数量	1 096	35	1 131	1	9	10	1 141
	比例(%)	96.06	3.07	99.13	0.09	0.79	0.88	100
2012	数量	940	21	961	0	3	3	964
	比例(%)	97.51	2.18	99.69	0	0.31	0.31	100
2011	数量	224	4	228	0	1	1	229
	比例(%)	97.82	1.75	99.57	0	0.44	0.44	100

表2-2 2018年度各板块上市公司内部控制审计报告意见类型

内部控制审计意见类型	沪市主板	深市主板	中小板	创业板	合计
(标准)无保留意见	1 336	434	56	8	1 834
带强调事项段的无保留意见	34	19	2	0	55
无保留意见小计	1 370	453	58	8	1 889
无法表示意见	0	0	0	0	0
否定意见	36	16	2	0	54
非无保留审计意见小计	36	16	2	0	54
总计	1 406	469	60	8	1 943
非标准审计意见比例	2.49%	3.41%	3.33%	0.00%	2.78%

主板469家,中小企业板60家,创业板8家。上市公司出具内部控制报告的比例由2017年度的50.42%升至2018年度的53.88%。在上述1 943家上市公司中,有1 909家的财务报表审计机构和内部控制审计机构相同,占98.25%,与2017年度基本持平。

一、内部控制审计报告意见类型

(一)内部控制审计报告意见类型总体情况

在1 943份内部控制审计报告中,无保留意见的内部控制审计报告1 889份(其中,带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告55份),非无保留意见的内部控制审计报告54份,均为否定意见的审计报告,非无保留意见比例为2.78%,与2017年度的2.26%相比有所上升,增幅为23%。

(二)非标内部控制审计报告的数量和比例有所上升

总体上看,2011至2014年度,上市公司内部控制非无保留意见审计报告比例持续上升,由0.44%升至1.64%;2014至2016年度,上市公司内部控制非无保留意见审计报告比

例趋于平稳,每年均保持在1.5%左右,2016至2018年度,非无保留意见审计报告比例再次呈现上升趋势至2.78%(详见表2-1、图2-1)。



图2-1 2011—2018年度非标内部控制审计报告数量和比例变动趋势

表2-3 2018年度各行业上市公司内部控制审计报告意见类型

行业	非无保留报告数	报告总数	行业非标报告比例
信息传输、软件和信息技术服务业	6	76	7.89%
农、林、牧、渔业	1	23	4.35%
计算机、通信和其他电子设备制造业	5	121	4.13%
房地产业	5	117	4.27%
交通运输、仓储和邮政业	3	88	3.41%
采矿业	2	63	3.17%
文化、体育和娱乐业	1	34	2.94%
汽车制造业	2	80	2.50%
金属橡胶矿物制造业	3	161	1.86%
医药制造业	2	106	1.89%
农副食品酒制造业	1	88	1.14%
化学制造业	1	119	0.84%
住宿和餐饮业	0	7	0.00%
银行业	0	34	0.00%
卫生和社会工作	0	5	0.00%
铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业	0	36	0.00%
水利、环境和公共设施管理业	0	27	0.00%
其他金融业	0	47	0.00%
教育	0	3	0.00%
总计	54	1943	2.78%

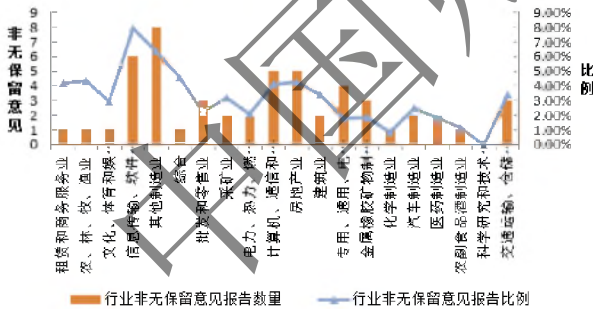


图2-2 2018年度各行业非标内部控制审计报告数量和比例

二、非无保留意见内部控制审计报告分析

(一) 上市板块内部控制审计报告意见类型分布

现阶段，中小板、创业板公司尚未完全纳入内控规范体系的实施范围，因此非无保留意见审计报告主要集中在沪市、深市主板上市公司。2018年度，36家沪市主板上市公司被出具非无保留意见审计报告，占比为2.49%；16家深市主板上市公司被出具非无保留意见审计报告，占比为3.41%。此外，还有2家中小板上市公司被出具非无保留意见内部控

制审计报告，占比3.33%（详见表2-2）。

(二) 非无保留意见内部控制审计报告的公司所在行业分布

就行业内非无保留意见内部控制审计报告比例而言，信息传输、软件和信息技术服务业被出具非标内部控制审计报告的比例最高，达到7.89%，其次，农、林、牧、渔业，计算机、通信和其他电子设备制造业，文化、体育和娱乐业，其他制造业，交通运输、仓储和邮政业，采矿业以及房地产业等行业的非无保留意见内部控制审计报告比例也高于整体上市公司非无保留意见内部控制审计报告比例（2.78%）（详见表2-3、图2-2）。

(三) 非无保留意见内部控制审计报告披露的主要事项

否定意见内部控制审计报告披露的非标事项。2018年度上市公司非无保留意见内控审计报告，全部为否定意见的审计报告。其中：33份涉及关联交易或关联方资金占用相关问题，23份涉及对外投资、担保相关问题，21份涉及往来款或其他资产减值相关问题，19份涉及对子公司或部分业务缺乏监控相关问题（详见表2-4）。

在否定意见内控审计报告披露的主要事项中，以下几种情形具有代表性：

(1) 为控股股东和关联方担保。某公司导致否定意见的事项为：“截止2018年12月31日，公司为其控股股东及关联方借款担保10亿元，上述担保事项已全部进入诉讼程序。截止本审计报告出具日，我们无法获取充分、适当的审计证据对公司可能需要承担的担保损失金额进行合理估计。同时，我们也无法判断公司是否存在其他未经披露的对外担保事项以及对财务报表产生的影响。”

(2) 关联方资金占用可回收性。某公司导致否定意见的事项为：“截至2018年12月31日，实际控制人及其关联方占用公司及其子公司非经营性资金余额20亿元（账面计提

表2-4 导致否定意见内控审计报告披露的主要事项

导致否定意见的内部控制缺陷	关联方交易及资金占用	对外投资、担保	往来款及相关资产减值	对子公司或业务缺乏监控	信息披露	其他
主要原因	33	23	21	19	8	22

表2-5 2018年度非标内部控制审计报告与对应的财务报表审计报告

内部控制审计		财务报表审计	
意见类型	数量	意见类型	数量
否定意见	54	标准无保留意见	6
		带强调事项段的无保留意见	4
		带持续经营事项段的无保留意见	5
		保留意见	24
		无法表示意见	15

坏账准备5 000万元),截至本报告日尚未归还。我们无法获取对实际控制人及其关联方资产、负债状况进行清查估值的审计证据,无法判断上述关联方占用资金是否能够收回,进而无法确定公司对上述应收款项坏账准备计提是否充分。”

(3)对重要子公司失去控制。某公司导致否定意见的事项为:“公司对其控股子公司失去控制,导致其财务报表未纳入合并财务报表范围,公司2018年度财务报表所反映的经营成果未包含对子公司的投资损益,导致相关的财务报告内部控制执行失效。”

(4)业绩预告数据失实。某公司导致否定意见的事项为:“2019年4月,公司发布《关于2018年年度业绩预告更正公告》,对2019年1月披露的2018年度业绩预告进行了更正,公司临近财务报告日期更正业绩预告,表明公司针对重大会计事项的判断的内部控制存在重大缺陷,与之相关的

财务报告内部控制失效。”

(四)非无保留意见内部控制审计报告对应的财务报表审计报告

2018年度,54家被出具非无保留意见内部控制审计报告的上市公司中,有15家公司的财务报表审计报告为无保留意见(其中4家公司为带强调事项段的无保留意见,5家公司为带持续经营事项段的无保留意见);39家公司为非无保留意见(其中24家为保留意见,15家为无法表示意见,详见表2-5)。

2018年度上市公司非无保留意见内部控制审计报告与非无保留意见财务报表审计报告上升比例相一致。非无保留意见内部控制审计报告比例的上升,反映出审计机构的执业态度更为谨慎,对被审计单位内部控制的关注更为深入细致,为报表使用者了解上市公司可能存在的潜在错报风险提供了更有价值的信息。

分报告三：年报审计市场情况分析

2018年年报审计工作期间,40家证券所共完成3 607家上市公司的2018年度财务报表审计业务和1 943家上市公司的2018年度内部控制审计业务,分别较2017年度增长2.62%、9.65%。

一、上市公司年报审计业务分布

(一)上市公司财务报表审计业务继续集中于大型证券所
图3-1显示,承接上市公司2018年度财务报表审计业务数量最多的10家事务所,共为2 461家公司出具了审计报告,占上市公司总数的68.29%。2011至2017年度,该数字分别为1 305家、1 592家、1 722家、1 821家、1 970家、2 185家和2 424家,占当年上市公司总数的比例分别为55.25%、63.86%、67.88%、68.28%、69.32%、69.65%和69.02%。上市公司年报审计业务最多的10家事务所平均每家公司财务报表审计业务量为246.1家,明显高于行业平均水平(2018年度平均每家公司财务报表审计业务量为90.1家)。

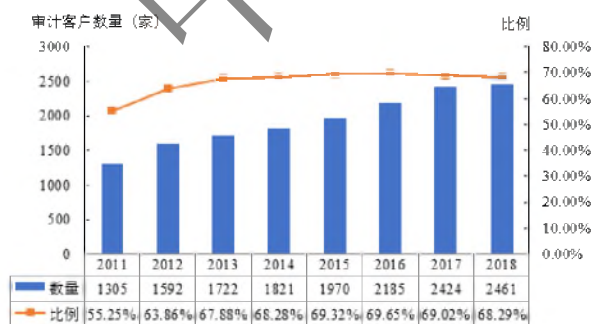


图3-1 财务报表审计业务客户最多的10家证券所客户数量

承接上市公司2018年度财务报表审计业务数量最多的10家事务所为“国际四大”中国成员所之外的事务所。“国际四大”中国成员所的上市公司财务报表审计客户数量合计为

239家,客户数量占比6.63%。

值得注意的是,虽然上述2018年度审计业务最多的10家事务所上市公司客户数量占比68.29%,具有数量优势,但其审计的上市公司收入总额合计占比35.96%、利润总额合计占比24.29%、资产总额合计占比13.95%;而“国际四大”中国成员所审计的上市公司数量,虽然占比仅6.63%,但其审计的上市公司收入总额合计占比53.83%、利润总额合计占比70.47%、资产总额合计占比82.37%(详见表3-1)。

(二)证券所之间的年报审计客户行业分布存在差异

“国际四大”中国成员所审计客户在银行和保险业,其他金融业以及交通运输、仓储和邮政业的集中度较高,其中银行和保险业的市场占有率为80%,其他金融业的市场占有率为28.07%,交通运输、仓储和邮政业的市场占有率为18.10%。其他证券所审计客户主要集中在制造业,信息技术业,农、林、牧、渔业,水利、环境和公共设施管理业以及文化、体育和娱乐业等,其市场占有率均超过95%(详见表3-2)。

二、上市公司年报审计业务收费

披露2018年财务报表审计报告的3 607家上市公司,均披露了财务报表审计收费信息,支付的财务报表审计费用总额约为595 044.22万元,平均每家公司支付164.97万元。在披露2018年内部控制审计报告的1 943家上市公司中,共有1 660家单独披露了内部控制审计收费信息,支付的内部控制审计费用总额约为79 395.50万元,平均每家公司支付47.83万元。

(一)上市公司财务报表审计收费有所提高

2018年度,上市公司财务报表审计收费户均164.97万元,较2017年度的156.12万元上升5.67%。沪市主板、深市主板、中小板和创业板的户均收费均较2017年度有所上升,其中创业板增幅最大,增幅12.10%(详见表3-3、图3-2)。

表3-1 2018年度财务报表审计客户数量及规模

会计师事务所	(标准)无保留 意见报告数量	非无保留意见 报告数量	合计	上市公司总收入 (亿元)	上市公司净利润 (亿元)	上市公司总资产 (亿元)
立信	538	26	564	33 309.78	2 230.33	88 883.46
天健	378	22	400	22 846.46	1 303.83	41 497.96
瑞华	297	17	314	23 450.54	1 210.61	48 849.23
大华	222	18	240	13 185.16	392.18	24 138.23
信永中和	227	6	233	19 262.83	1 286.70	44 003.95
致同	177	8	185	20 596.03	816.11	33 434.47
大信	132	14	146	6 433.45	131.26	14 588.09
天职国际	136	3	139	7 217.40	750.84	13 301.35
中审众环	120	9	129	10 380.39	547.16	19 904.91
华普天健	106	5	111	6 517.72	326.35	9 751.60
小计	2 333	128	2 461	163 199.77	8 995.37	338 353.26
占比	68.94%	58.18%	68.29%	35.96%	24.29%	13.95%
普华永道中天	74	3	77	108 330.50	11 078.68	881 902.79
安永华明	74	0	74	41 905.38	4 366.88	419 506.44
德勤华永	55	0	55	45 363.06	4 614.03	238 413.67
毕马威华振	33	0	33	48 715.09	6 038.18	457 456.75
小计	236	3	239	244 314.02	26 097.76	1 997 279.64
占比	6.97%	1.36%	6.63%	53.83%	70.47%	82.37%
合计	3 384	220	3 607	453 887.98	37 035.34	2 424 825.01

表3-2 2018年度证券所的客户行业分布

行业	其他证券所		“国际四大”中国成员所	
	客户数量	市场占有率	客户数量	市场占有率
化学制造业	249	96.88%	8	3.13%
计算机、通信和其他电子设备制造业	330	96.21%	13	3.79%
汽车制造业	118	91.47%	11	8.53%
铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业	46	97.87%	1	2.13%
专用、通用、电气等制造业	588	97.51%	15	2.49%
金属橡胶矿物制造业	293	94.21%	18	5.79%
医药制造业	211	96.79%	7	3.21%
农副食品酒制造业	125	93.28%	9	6.72%
其他制造业	207	96.28%	8	3.72%
制造业合计	2 167	96.01%	90	3.99%
银行保险业	8	20.00%	32	80.00%
其他金融业	41	71.93%	16	28.07%
金融业合计	49	50.52%	48	49.48%
居民服务、修理和其他服务业	0	0.00%	1	100.00%
科学研究和技术服务业	49	94.23%	3	5.77%
农、林、牧、渔业	41	97.62%	1	2.38%
批发和零售业	154	92.22%	13	7.78%
水利、环境和公共设施管理业	47	95.92%	2	4.08%
文化、体育和娱乐业	56	96.55%	2	3.45%
信息传输、软件和信息技术服务业	256	96.24%	10	3.76%
住宿和餐饮业	7	77.78%	2	22.22%
租赁和商务服务业	45	86.54%	7	13.46%
采矿业	68	88.31%	9	11.69%
电力、热力、燃气及水生产和供应业	102	92.73%	8	7.27%
房地产业	111	86.72%	17	13.28%
建筑业	91	92.78%	7	7.22%
交通运输、仓储和邮政业	86	81.90%	19	18.10%
教育	6	100.00%	0	0.00%
综合	23	100.00%	0	0.00%
卫生和社会工作	10	100.00%	0	0.00%
合计	3 368	93.37%	239	6.63%

表 3-3 2010—2018 年度各板块财务报表审计收费情况

(单位:万元)

年度	财务报表审计收费					
	板块	沪市主板	深市主板	中小板	创业板	合计
2018	收费合计	337 163.29	74 749.36	112 608.51	70 523.06	595 044.22
	数量	1 463	472	928	744	3 607
	户均收费	230.46	158.37	121.35	94.79	164.97
2017	收费合计	318 255.98	69 078.39	100 234.49	60 712.74	548 281.60
	数量	1 411	476	907	718	3 512
	户均收费	225.55	145.12	110.51	84.56	156.12
2016	收费合计	280 005.21	61 350.67	87 706.59	45 827.72	474 890.19
	数量	1 225	477	833	602	3 137
	户均收费	228.58	128.62	105.29	76.13	151.38
2015	收费合计	251 829.10	54 434.31	69 048.13	33 729.18	409 040.72
	数量	1 085	478	782	497	2 842
	户均收费	232.10	113.88	88.30	67.87	143.93
2014	收费合计	232 002.90	50 798.14	57 660.82	24 950.87	365 412.73
	数量	1 012	479	736	416	2 643
	户均收费	229.25	106.05	78.34	59.98	138.26
2013	收费合计	227 379.71	47 133.55	51 116.90	19 528.37	345 158.53
	数量	956	479	713	375	2 523
	户均收费	237.84	98.4	71.69	52.08	136.8
2012	收费合计	229 528.46	43 952.19	45 522.81	17 062.30	336 065.76
	数量	944	476	690	350	2 460
	户均收费	243.14	92.34	65.98	48.75	136.61
2011	收费合计	219 783.78	39 264.00	30 382.20	10 858.83	300 288.81
	数量	916	440	485	227	2 068
	户均收费	239.94	89.24	62.64	47.84	145.21
2010	收费合计	131 506.08	36 346.43	21 615.55	7 718.89	197 186.95
	数量	885	476	378	133	1 872
	户均收费	148.59	76.36	57.18	58.04	105.33

2018年度,大部分证券所的上市公司财务报表审计收费户均水平相比2017年度有所上升,其中,毕马威华振、立信中联、四川华信、安永华明、中兴华、瑞华、普华永道中天、天健8家证券所收费户均水平有所下降,分别为-33.36%、-16.93%、-5.76%、-3.94%、-3.15%、-2.48%、-2.45%、-0.34%;中审亚太、利安达、中审华、信永中和4家证券所收费户均上升比例超过20%,分别为43.42%、40.64%、23.05%、21.57%(详见表3-4)。

在同时单独披露2018年度和2017年度财务报表审计收费的3 494家上市公司中,审计收费同比上升的有1 465家,审计收费同比持平的有1 661家,审计收费同比下降的有368家。其中,2018年度审计费用上升比例超过200%的上市公司有15家,上升比例最高的达341%。审计费用上升的主要原因为上市公司发生重大资产重组或并购、上年度审计收费较低、经营业绩提升。同时,审计

费用下降超过50%的上市公司有24家,下降比例最高的达93%(不含上一年度审计收费披露为IPO审计收费的上市公司)。审计费用下降的原因主要为招投标、审计轮换、经营业绩下降(扣除非经常性损益净利润下滑)。

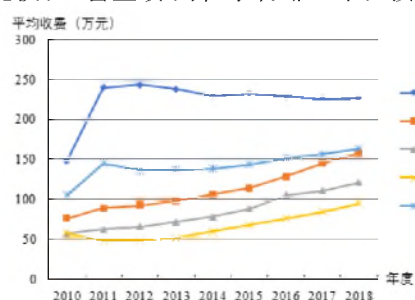


图 3-2 2010—2018 年度各板块财务报表审计收费户均水平变动趋势

表3-4 2017—2018年各证券所财务报表审计平均收费情况 (单位:万元)

序号	会计师事务所	2018年财务报表审计收费户均	2017年财务报表审计收费户均	收费户均升降比例
1	安永华明	772.10	803.76	-3.94%
2	北京天圆全	129.75	115.33	12.50%
3	北京兴华	95.32	86.31	10.44%
4	北京永拓	75.00	68.42	9.62%
5	北京中证天通	99.91	95.90	4.18%
6	毕马威华振	1 007.53	1 511.90	-33.36%
7	大华	107.93	93.36	15.60%
8	大信	100.31	90.91	10.34%
9	德勤华永	533.17	479.69	11.15%
10	福建华兴	93.47	86.20	8.43%
11	广东正中珠江	134.57	125.59	7.15%
12	华普天健	107.46	102.23	5.12%
13	江苏公证天业	81.36	77.06	5.58%
14	江苏苏亚金诚	145.41	122.84	18.37%
15	立信	124.41	117.62	5.77%
16	立信中联	154.79	186.33	-16.93%
17	利安达	103.67	73.71	40.64%
18	普华永道中天	1 153.40	1 182.32	-2.45%
19	瑞华	115.01	117.93	-2.48%
20	山东和信	104.60	98.60	6.09%
21	上会	113.39	94.60	19.86%
22	四川华信	100.73	106.88	-5.76%
23	天衡	106.82	105.17	1.57%
24	天健	111.80	112.19	-0.34%
25	天职国际	94.01	93.49	0.55%
26	希格玛	82.36	78.67	4.70%
27	信永中和	127.43	104.82	21.57%
28	亚太集团	115.63	104.48	10.68%
29	致同	139.00	127.44	9.07%
30	中汇	88.58	87.01	1.80%
31	中勤万信	94.53	82.21	14.98%
32	中审华	95.56	77.66	23.05%
33	中审亚太	99.38	69.29	43.42%
34	中审众环	106.67	94.32	13.10%
35	中天运	123.50	117.68	4.94%
36	中喜	109.86	98.43	11.61%
37	中兴财光华	119.52	108.15	10.52%
38	中兴华	94.86	97.94	-3.15%
39	中准	89.90	86.84	3.52%
40	众华	98.90	86.85	13.87%
	合计平均	163.58	156.12	4.78%

(二)上市公司审计收费与国内生产总值变动趋势高度一致

2006至2018年度,上市公司审计收费与国内生产总值变动趋势基本一致。相关分析显示,上市公司财务报表审计收费与国内生产总值相关系数为0.9566,且显著,上市公司审计收费总额(财务报表审计收费与内部控制审计收费之和)与国内生产总值相关系数为0.958且显著,表明审计收

费与国内生产总值高度相关(详见表3-5)。

表3-5 审计收费与国内生产总值相关分析

	财务报表审计收费	审计收费总额
国内生产总值 相关系数	0.9566	0.958
显著性	0.0000	0.0000

除2010年度外,审计收费与国内生产总值均呈现逐年上升的变动趋势,使用二项式函数拟合,财务报表审计收费与国内生产总值的拟合优度为95.66%,审计收费总额与国内生产总值的拟合优度为95.80%,表明上市公司审计收费与国内生产总值变动趋势存在高度一致性(详见图3-3、图3-4)。

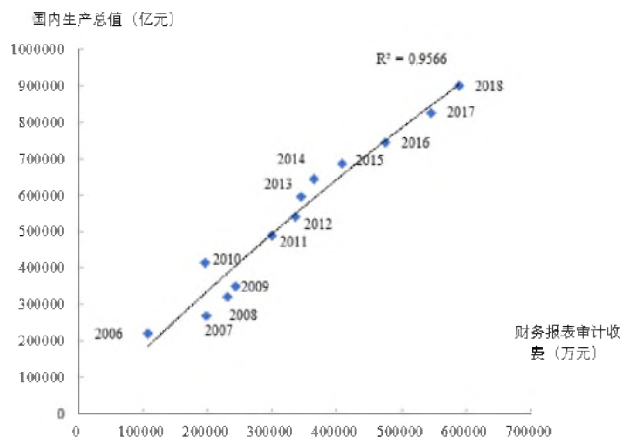


图3-3 2006—2018年度财务报表审计收费与国内生产总值变动趋势

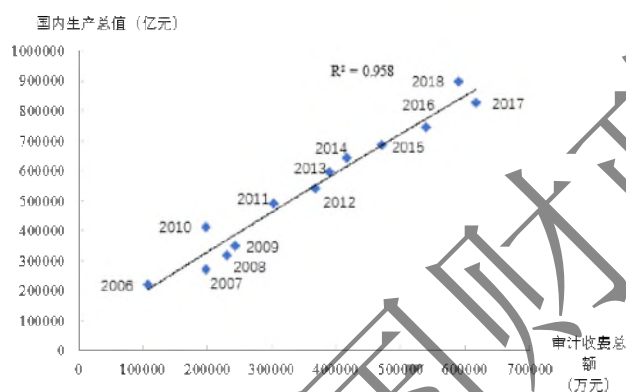


图3-4 2006—2018年度审计收费与国内生产总值变动趋势

(三)上市公司审计收费变动与居民消费价格指数变动趋势存在差异

2007至2018年度,上市公司审计收费变动呈现较大的起伏波动,居民消费价格指数的变动则相对平缓,且二者变动趋势并不一致(详见图3-5)。

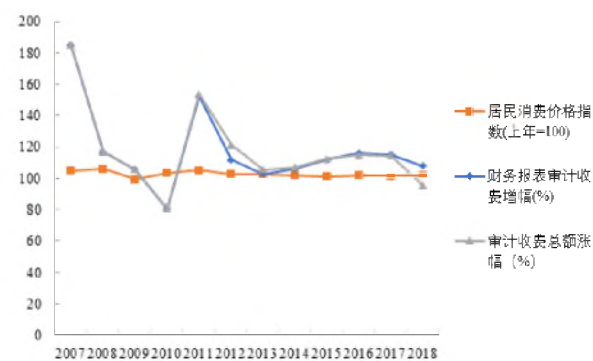


图3-5 2007—2018年度审计收费增减幅与居民消费价格指数变动趋势

(四)上市公司客户最多的10家证券所财务报表审计户均收费继续上升

从已披露数据看,2018年度上市公司财务报表审计客户最多的10家证券所财务报表审计收费合计数占全部其他证券所审计收费总额的74.98%,其户均收费为116.09万元,比全部其他证券所户均收费(113.23万元)高2.53%,比2017年上市公司财务报表审计客户最多的10家证券所平均收费(109.45万元)增长6.07%(详见表3-6)。

(五)大型审计客户集中于少数证券所

以财务报表审计收费为例,在审计费用超过1000万元的39家上市公司中,34家上市公司为“国际四大”中国成员所客户,占比87.18%。在不同财务报表审计收费水平下,“国际四大”中国成员所与其他证券所的客户占有量存在明显差别(详见图3-6)。

从审计市场情况来看,2018年上市公司财务报表审计业务继续集中在少数大型证券所,户均审计收费也有所上升。

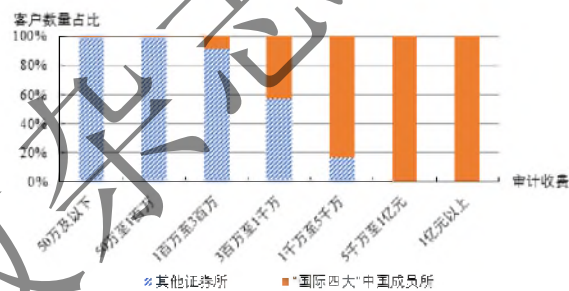


图3-6 “国际四大”中国成员所与其他证券所客户审计收费比较

三、审计机构变更情况分析

在披露2018年度财务报表审计报告的3607家上市公司中,有298家变更了年报审计机构,占全部上市公司的8.27%,变更财务报表审计机构的上市公司数量和比例均较2017年度(224家,比例为7.14%)有所上升。2006至2018年度,上市公司变更年报审计机构的数量与比例呈现较大的起伏波动(详见图3-7),自2014年以来趋于平稳。



图3-7 2006—2018年度变更年报审计机构上市公司家数及比例

(一)上市公司变更年报审计机构原因分析

从证券所报备的年报审计业务变更信息来看,2018年度上市公司变更事务所的原因主要包括:前任服务年限较长,前任事务所聘期已满,重大资产重组后重新选聘事务所,上市公司根据集团、控股股东要求或政府部门规定进行轮换等。其中:有168家上市公司变更年报审计机构是由于前任审计服务年限较长或服务期限满,占56.38%(详见表3-7)。